

**Audience publique du 11 mai 2016**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 36142 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2015 par Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 janvier 2015 ayant rejetée comme non fondée sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Monsieur ..., ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mars 2016.

---

Par téléfax du 7 août 2012, Monsieur ... informa le bureau d'imposition ..., ci-après désigné par « le bureau d'imposition », de son détachement professionnel dans la Région administrative spéciale de Hong Kong de la République Populaire de Chine, ci-après « Hong Kong » du 1<sup>er</sup> mai jusqu'au 3 décembre 2012.

Le bureau d'imposition procéda par la suite à une nouvelle fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu sur base de l'article 135 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR » et informa Monsieur ... en date du 16 août 2012 que ses avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2012 ont été fixées à 0,00.-€

En date du 30 avril 2014, le bureau d'imposition procéda par voie d'une taxation sur base du § 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », à défaut de présentation d'une déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2012 par Monsieur ....

Par courrier daté du 30 juillet 2014, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2012 en contestant le fait d'être soumis à l'impôt pour l'année 2012 à cause de son détachement professionnel à Hong Kong.

En date du 24 novembre 2014, le directeur procéda à une mise en état en invitant Monsieur ... « à présenter l'état de ses revenus réalisés au cours de l'année 2012, notamment en couchant ceux-ci sur le formulaire de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012, à fournir, pour l'année litigieuse, l'intégralité de sa comptabilité, à savoir la totalité des annotations de ses recettes et de ses dépenses relatives à son activité d'avocat, ensemble avec toutes les pièces et tous les justificatifs y connexes » et « à dresser un relevé faisant ressortir avec clarté et précision le détail de ses revenus réalisés, d'une part, pendant les 5 mois de sa résidence au Luxembourg et, d'autre part, ceux réalisés pendant son détachement à Hong Kong » pour le 2 janvier 2015 au plus tard.

Par décision du 13 janvier 2015, inscrite sous le numéro ... du rôle, et faute de réponse de Monsieur ... à la mise en état lui adressée en date du 24 novembre 2014, le directeur rejeta comme non fondée sa réclamation dans les termes suivants :

*« [...] Vu la requête introduite en date du 1<sup>er</sup> août 2014 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, émis le 30 avril 2014 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu la mise en état du directeur des contributions du 24 novembre 2014, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse ;*

*Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé à l'imposition d'une série de revenus liés à des mois de travail qu'il a prestés à l'étranger, plus précisément, à Hong Kong, ces revenus étant dorénavant à soumettre à l'impôt hongkongais, tout en étant pleinement exempts de l'impôt sur le revenu luxembourgeois ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le directeur a procédé en date du 24 novembre 2014 à une mise en état du dossier afin de se procurer de plus amples détails ; que cette injonction est cependant restée sans réponse à ce jour ;*

*Considérant que, partant, le directeur se voit dans l'impossibilité de trancher, des éléments impérativement nécessaires à la base d'une perception claire et nette de la situation de fait et de droit faisant défaut ;*

**PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. [...] »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2015, Monsieur ... a introduit un recours en réformation contre la décision directoriale précitée du 13 janvier 2015.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les délai et formes prévus par la loi, est dès lors recevable.

Le demandeur conteste la décision du directeur en ce qu'elle ne se prononce pas sur le fond du dossier, à savoir le principe d'être soumis ou non à l'impôt du fait qu'il se serait trouvé pendant plus de 180 jours de l'année d'imposition 2012 à l'étranger.

Il se base sur la convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et Hong Kong de la République Populaire de Chine tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Hong Kong, le 2 novembre 2007 et approuvée par la loi du 19 décembre 2008, ci-après dénommée par « la Convention de double imposition », pour soutenir principalement qu'en vertu des articles 1<sup>er</sup> et 14 de ladite convention aucun impôt sur le revenu ne serait dû au Luxembourg pour l'année d'imposition 2012, sinon subsidiairement, aucune imposition ne devrait avoir lieu par rapport aux mois détachés à Hong Kong et plus subsidiairement, l'impôt payé à Hong Kong devrait être pris en considération pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû au Luxembourg. Monsieur ... conclut dès lors à la réformation de la décision directoriale déferée.

Le délégué du gouvernement souligne d'abord que la nouvelle fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu sur base de l'article 135 LIR en date du 16 août 2012 et suite à la demande du demandeur ne serait en aucun cas à interpréter comme une confirmation d'un non-assujettissement à l'impôt du contribuable au Luxembourg pour l'année d'imposition 2012.

Quant au fond, la partie étatique soutient qu'il aurait incombé à Monsieur ... de rapporter la preuve que son revenu s'écarte de manière significative de la base d'imposition fixée par taxation dans le bulletin d'impôt, ce qu'il aurait toutefois omis de faire tant devant le directeur

dans le cadre de sa réclamation, que devant le tribunal administratif. Plus précisément, il aurait appartenu au demandeur de fournir l'état de l'intégralité de sa comptabilité, à savoir la totalité des annotations de ses recettes et de ses dépenses relatives à son activité d'avocat, ensemble avec toutes les pièces et tous les justificatifs y connexes, et à dresser un relevé faisant ressortir avec clarté et précision le détail de ses revenus réalisés, d'une part, pendant les 5 mois de sa résidence au Luxembourg et, d'autre part, pendant son détachement à Hong Kong. La taxation opérée à défaut de ces éléments précités serait dès lors pleinement justifiée.

A titre accessoire, le délégué du gouvernement estime que les prétentions de Monsieur ... quant au principe d'être soumis à l'impôt manqueraient de fondement, alors qu'en vertu de l'article 2 LIR et de l'article 13 StAnpG, il serait à qualifier de contribuable résident luxembourgeois. Même à supposer qu'il aurait été considéré comme contribuable résident au Hong Kong pour l'année 2012, Monsieur ... aurait été considéré en vertu de la Convention de double imposition comme contribuable résident soumis à l'imposition de son revenu mondial dans les deux juridictions, de sorte que, par application de l'article 4, paragraphe (2) de la même convention, il serait quand même à considérer comme un résident fiscal du Luxembourg pour l'année d'imposition 2012 et serait de ce fait et en application de l'article 2, alinéa 2 LIR soumis à l'impôt sur le revenu en raison de son revenu tant indigène qu'étranger. Il résulterait encore de l'article 7 de la Convention de double imposition qu'en principe, et à défaut de preuve à apporter par le contribuable en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dénommée ci-après « la loi du 21 juin 1999 », le pouvoir d'imposition des revenus de l'activité d'avocat exercé à Hong Kong reviendrait aux autorités fiscales luxembourgeoises. Il aurait dès lors appartenu à Monsieur ... d'établir à l'appui de sa comptabilité l'intégralité de ses revenus réalisés au titre de l'année 2012 tant au Luxembourg que pendant son détachement à Hong Kong, de prouver qu'il aurait lieu de déroger au pouvoir d'imposition du Luxembourg concernant les revenus réalisés dans le cadre de son détachement auprès de ... Hong Kong, et de prouver que le revenu ainsi déterminé s'écarterait de manière significative de la base d'imposition fixée par le bulletin d'impôt litigieux. La partie étatique souligne encore qu'au cas où Monsieur ... devrait établir que certains revenus auraient été imposables à Hong Kong, il conviendrait d'appliquer l'article 134 LIR, selon lequel ces revenus seraient désormais incorporés dans une base d'imposition fictive afin de déterminer le taux d'imposition global.

Le délégué du gouvernement conclut partant au rejet du recours.

A titre liminaire et en ce qui concerne les développements oraux du demandeur à l'audience publique, notamment en ce qui concerne le principe de l'annualité de l'impôt, les considérations doctrinales relatives à l'usage de l'habitation et, selon lesquelles il n'aurait pas été autorisé en vertu de son contrat de location de sous-louer son habitation pendant l'année 2012, il y a lieu de souligner, outre le fait que cette dernière allégation n'est corroborée par aucune pièce probante, qu'il s'agit en l'espèce d'une procédure écrite et que le tribunal n'a pas à prendre en considération les développements oraux du demandeur alors qu'il lui aurait été loisible de développer le cas échéant son argumentation dans le cadre du mémoire en réplique, possibilité dont il n'a toutefois pas fait usage.

En l'espèce, le demandeur a omis de déposer la déclaration d'impôt pour l'année 2012, de sorte qu'il a fait l'objet d'une taxation d'office. Il prétend cependant qu'il n'aurait pas été

assujetti à l'impôt au Luxembourg, sinon exonéré de l'impôt au Luxembourg en raison de son détachement professionnel à Hong Kong. Les contestations du demandeur sont basées notamment sur les articles 1<sup>er</sup> et 14 de la Convention de double imposition.

A cet égard, le tribunal est amené à retenir que s'il est exact qu'il aurait appartenu au demandeur de rapporter les éléments de preuve tel qu'exigé par le directeur, il y a lieu, dans un premier temps, de déterminer si le demandeur, eu égard aux dispositions de la Convention de double imposition, est assujetti à l'impôt au Luxembourg lors de l'année en cause.

En effet, une convention préventive de la double imposition tend à opérer la délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus, et des différents éléments de fortune, sans en règle générale empiéter sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire entend appliquer à une catégorie de revenus pour laquelle le droit d'imposition lui est reconnu. Il s'ensuit que la détermination du domicile fiscal dans une convention n'a pour fonction que de fixer un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscale de l'un ou l'autre Etat signataire, mais n'est point destinée, sauf renvoi exprès opéré par le droit interne, à influencer sur le régime interne d'imposition des Etats signataires<sup>1</sup>.

Quant à la définition de résident au sens de la Convention de double imposition, l'article 4, paragraphe (1) dispose : « *Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'une Partie contractante » désigne :*

*(a) en ce qui concerne la Région administrative spéciale de Hong Kong,*  
*(i) toute personne physique qui réside ordinairement dans la Région administrative spéciale de Hong Kong ;*  
*(ii) toute personne physique qui séjourne dans la Région administrative spéciale de Hong Kong pendant plus de 180 jours au cours d'une année d'imposition ou pendant plus de 300 jours au cours de deux années d'imposition consécutives, l'une de ces années étant l'année d'imposition concernée ; [...]*

*(b) en ce qui concerne le Luxembourg, toute personne qui, en vertu de la législation luxembourgeoise, est assujettie à l'impôt au Luxembourg, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui sont assujetties à l'impôt au Luxembourg que pour les revenus de sources situées au Luxembourg ou pour la fortune qui y est située ; [...]* »

Afin de déterminer si Monsieur ... était à considérer comme contribuable résident au Luxembourg, l'article 2 LIR, en sa teneur applicable à l'année d'imposition 2012, dispose « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non-résidents si elles n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156.*

---

<sup>1</sup> Trib. adm., 21 décembre 1998, n° 10417 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 887 et les autres références y citées.

(2) *Les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger.*

(3) *Les contribuables non-résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 ci-après. »*

L'article 2 LIR soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les paragraphes 13 et 14 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG ».

Aux termes du paragraphe 13 StAnpG « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.* », tandis qu'aux termes du paragraphe 14 StAnpG « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

Le paragraphe 13 StAnpG définit ainsi le domicile fiscal comme la possession d'une habitation, que ce soit en qualité de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire, dans des conditions permettant de conclure que le contribuable visé la conservera et en fera usage. Cette notion suppose ainsi la possession matérielle d'une habitation, ainsi que « *des circonstances de fait [dont] résulte l'intention de conserver et d'occuper une habitation dans le pays* »<sup>2</sup>.

La notion de séjour habituel au sens du paragraphe 14, alinéa 1<sup>er</sup> StAnpG vise l'endroit où une personne séjourne dans des circonstances qui font apparaître qu'elle reste dans cette localité ou dans ce pays non seulement à titre passager. Il résulte de l'économie de ce texte que le séjour habituel suppose d'abord une présence matérielle prépondérante par rapport aux absences. Le séjour habituel est admis de droit lorsque le séjour effectif au pays excède six mois consécutifs.

Il n'est pas contesté en l'espèce, que Monsieur ... a été au 1<sup>er</sup> janvier 2012 propriétaire d'une habitation située à L-..., qu'il a conservé pendant l'année d'imposition en question. Il résulte encore des éléments du dossier que le demandeur a effectivement habité ce logement pendant au moins les premiers cinq mois de l'année 2012 pour y retourner encore la même année fiscale. S'ajoute que son détachement professionnel à Hong Kong au cours de l'année litigieuse était prévu de s'étendre sur une période limitée de sept mois et était, de ce fait prévue que pour une période temporaire et non définitive, circonstances ayant amené le demandeur à conserver son habitation privée au Luxembourg.

Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que le demandeur avait, pendant l'année d'imposition 2012, une habitation à sa disposition au Luxembourg et possédait partant une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conservera et en fera usage

---

<sup>2</sup> Projet de loi 571-4, commentaire des articles, ad art. 3

conformément à l'article 13 StAnpG. Au regard de ces éléments, le tribunal conclut que le demandeur doit, conformément à l'article 2 LIR, être considéré comme contribuable résident et est de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu au Luxembourg en raison de son revenu tant indigène qu'étranger.

Il ressort encore des éléments du dossier que Monsieur ... a séjourné pendant 7 mois, donc pendant plus de 180 jours de l'année d'imposition 2012 à Hong Kong, fait non contesté par le délégué du gouvernement, de sorte à être considéré par les autorités fiscales hongkongaises en vertu du point (a) sous (ii) précité comme contribuable résident. Il s'ensuit que Monsieur ... est considéré tant par les autorités fiscales luxembourgeoises que par les autorités fiscales hongkongaises comme contribuable résident de sorte à ce qu'il y a lieu de résoudre le conflit par application de l'article 4, paragraphe (2) de la Convention de double imposition.

Le paragraphe 2 de la convention précité dispose « (2) *Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Parties contractantes, sa situation est réglée de manière suivante :*

*(a) cette personne est considérée comme un résident seulement de la Partie où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Parties, elle est considérée comme un résident seulement de la Partie avec lequel ses liens personnels et économiques sont le plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; [...] »*

En ce qui concerne la notion de « foyer d'habitation permanent », les commentaires 12 et 13 de l'article 4 du modèle de convention de l'OCDE indiquent que « (12) *L'alinéa a) veut donc dire que, pour l'application de la Convention (donc lorsqu'il y a conflit entre les législations des deux Etats), on considère que la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à condition que ce dernier soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée.*

*(13) Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait la nécessité pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.) »*

En l'espèce, il n'est pas contesté que Monsieur ... était propriétaire exclusif d'un logement situé à L-... tandis qu'il ressort des pièces versées en cause que son logement situé à Hong Kong n'a constitué qu'une solution limitée dans le temps vu le retour certain de Monsieur ... durant la même année fiscale, de sorte qu'il y a lieu de constater que Monsieur ... a disposé pour l'année d'imposition d'un foyer d'habitation au Luxembourg. Il y a en outre lieu de souligner, à l'instar du délégué du gouvernement, que Monsieur ... a conservé son habitation au Luxembourg, dans le milieu où il a exercé sa profession de manière non interrompue depuis 2003 de sorte qu'il y a lieu

d'admettre qu'il a gardé le centre de ses intérêts personnels et économiques au Luxembourg et est ainsi imposable au Luxembourg.

Le bureau d'imposition a, à défaut de déclaration d'impôt procédé par voie de taxation en retenant au titre de l'année 2012 un bénéfice d'une profession libérale de l'ordre de ....-€ en tenant compte notamment d'un avis de contrôle du 26 octobre 2013 de l'étude d'avocats ... indiquant qu'un montant d'honoraires de ....-€(hors TVA) a été perçu par le sieur ... au titre de l'année 2012. Afin de déterminer si Monsieur ... puisse bénéficier des exemptions en vertu de l'article 7 de la Convention en ce qui concerne les professions libérales ou en vertu de l'article 14 concernant les revenus de l'emploi, étant donné qu'il prétend avoir exercé une activité salariée à Hong Kong, il y a lieu de souligner que la charge de la preuve à rapporter lui incombe tout de même.

Le § 217 AO est libellé comme suit :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1er AO énonce que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle [...] erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse [...] ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind [...]* ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle (*tatsächliche Verhältnisse*), le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigations pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge<sup>3</sup>.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans

---

<sup>3</sup> Cour adm., 18 janvier 2011, n° 26959 du rôle, disponible sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)



l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt<sup>4</sup>.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, et, si le contribuable est, comme en l'espèce, obligé de tenir une comptabilité, ne fût-elle que simplifiée, mais n'en a pas tenu une en bonne et due forme, les documents produits par lui ne bénéficient pas non plus d'une présomption de véracité<sup>5</sup>.

Si Monsieur ... a remis lors de sa réclamation auprès du directeur un certain nombre de pièces relatives à la réalité de son séjour temporaire à Hong Kong, ainsi qu'au fait d'y avoir déposé une déclaration d'impôt et d'avoir été imposé par les autorités fiscales hongkongaises, il a cependant omis de répondre à la demande de renseignement émanant du directeur du 24 novembre 2014, tendant à clarifier sa situation fiscale, notamment en ce qui concerne ses revenus et dépenses réalisés pendant la période de sa résidence au Luxembourg ainsi que pendant son séjour à Hong Kong et permettant ainsi au directeur de déterminer s'il y aurait lieu, le cas échéant et en application de la Convention de double imposition, à une éventuelle exemption de l'impôt des revenus du demandeur pour l'année fiscale 2012. Ainsi, il aurait appartenu à Monsieur ... d'apporter des éléments de preuve permettant d'établir le total de ses revenus réalisés pendant l'année fiscale 2012, leur ventilation en revenus internes et revenus étrangers en fournissant les annotations comptables tel qu'exigées par l'article 18, paragraphe (3) LIR et le § 162 AO ainsi qu'un relevé faisant ressortir avec clarté et précision le détail des revenus réalisés d'une part au Luxembourg et d'autre part à Hong Kong. Il est dès lors indéniable qu'au jour où directeur a pris sa décision, il n'avait pas à sa disposition tous les éléments nécessaires permettant de clarifier la situation fiscale du demandeur.

Il s'ensuit qu'au moment où le directeur a pris sa décision, et à défaut par le demandeur d'avoir fourni en temps utile les pièces et explications nécessaires permettant de clarifier sa situation fiscale, il n'a pas été en mesure de procéder à un réexamen global de la situation fiscale du demandeur et partant d'épuiser les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation introduite par le demandeur.

En ce qui concerne le rôle dévolu au juge administratif saisi d'un recours au fond contre une décision directoriale de rejet d'une réclamation rendue dans les circonstances citées ci-avant, aucune disposition légale n'ôte à une partie demanderesse la faculté de soumettre en instance judiciaire des éléments de preuve nouveaux afin d'étayer, à l'appui de sa demande, un moyen déjà soulevé devant le directeur à l'encontre du bulletin entrepris<sup>6</sup>.

Force est de constater que dans le cadre de la présente instance, le demandeur a uniquement fourni le relevé établi de manière unilatérale et indiquant ses revenus de l'année

<sup>4</sup> Cour adm., 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, disponible sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

<sup>5</sup> Trib. adm., 23 octobre 2013, n° 30560 du rôle, disponible sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

<sup>6</sup> En ce sens, Cour adm., 18 janvier 2011, n° 26959C du rôle, précité

2012, lequel est censé témoigner des paiements d'honoraires, sans qu'il ne soit étayé par des pièces de nature à corroborer la réalité de cet état.

Or, la remise d'un état de recettes par un avocat, dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office, n'a pas la valeur probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels. Seuls peuvent prouver ces recettes, et surtout leur caractère exhaustif, des pièces telles que des extraits de compte bancaires<sup>7</sup>, de sorte que le tribunal est ainsi amené à retenir que Monsieur ... n'a pas fourni des pièces et explications suffisantes pour permettre d'admettre que l'imposition par voie de taxation d'office s'écarte de manière significative de la base d'imposition fixée par le bulletin d'impôt sous analyse.

Il s'ensuit que le recours sous analyser est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° ... du 13 janvier 2015 ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique 11 mai 2016 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 13 mai 2016  
Le greffier du tribunal administratif

---

<sup>7</sup> Cour adm., 19 février 2009, n° 24907 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°594